

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Dit artikel wordt u aangeboden door Over de Grens

Over de Grens is hét vakblad voor iedereen die op professioneel vlak te maken heeft met grensoverschrijdend ondernemen, werken en wonen. Met Over de Grens blijft u op de hoogte van ontwikkelingen en achtergronden op het gebied van sociale zekerheid, freelance werk, fiscaliteit, pensioen, arbeidsrecht en vermogen. Internationale aspecten worden vanuit meerdere invalshoeken en met een praktijkgerichte insteek behandeld.

Dit kunt u verwachten van Over de Grens:

- 10 keer per jaar het vakblad - digitaal en/of op papier
- maandelijkse nieuwsbrief met actuele ontwikkelingen
- toegang tot online database
- laatste vier vakbladen offline beschikbaar op tablet.

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/over-de-grens/abonneren/>

© 2020 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

Saskia Hemmes-van der Kruk en Audrey Mol

Internationaal opererend wegtransport valt niet onder verdragsartikel over internationaal verkeer

2019-0118

De Staatssecretaris van Financiën heeft op 7 juni 2019² vragen beantwoord over - onder andere - de Nederlandse fiscale behandeling van internationaal opererende vrachtwagenchauffeurs onder de belastingverdragen en artikel 13a Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna Bvdb 2001). De vragen, afkomstig van het Tweede Kamerlid Lodders (VVD), kwamen aan de orde in het debat over de Wet Fiscale Arbitrage en waarin ook gerefereerd werd naar langlopende onderling overleg procedures voor een aantal Nederlandse vrachtwagenchauffeurs in dienst bij Noorse vervoersbedrijven. In deze zaken was en is sprake van onopgeloste dubbele belasting. Zowel Nederland als Noorwegen heffen belasting over (een gedeelte van) het salaris. Volgens Lodders hadden de Nederlandse en Noorse belastingdienst voor de desbetreffende gezinnen voor een aantal jaren afspraken gemaakt, maar sinds 2014 moeten deze mensen het zelf oplossen. In het kort gezegd is de Staatssecretaris van Financiën niet van plan de reikwijdte van de bijzondere heffingsregels voor bemanningsleden van zee- en luchtvaartuigen in het internationale verkeer uit te breiden naar internationaal wegtransport. Hiermee zou worden afgeweken van de internationaal gebruikelijke regels overeenkomstig het OESO-Modelverdrag. Dit zou tot onnodige complexiteit leiden en lastige afbakeningsproblemen, aldus de staatssecretaris. Als er in een concreet geval toch sprake is van dubbele belastingheffing, moeten de betrokkenen dit oplossen via een onderlinge overlegprocedure.

Hieronder zullen wij eerst, aan de hand van een aantal voorbeelden, proberen duidelijk te maken waar de knelpunten over de heffing over het salaris van de internationaal opererende vrachtwagenchauffeurs liggen. Vervolgens staan we stil bij de argumenten van de Staatssecretaris om geen gehoor te geven aan deze oproep, om tot slot een conclusie te vormen. We zullen er bij de voorbeelden vanuit gaan dat de verdragen tussen Nederland en de desbetreffende landen conform het meest recente OESO-modelverdrag zijn³.

Hoe verloopt de heffing over het salaris van vrachtwagenchauffeurs die werkzaam zijn op internationale transporten?

Voorbeeld 1

Mevrouw de Vries is als vrachtwagenchauffeur in dienst van De Jager International Transport B.V., gevestigd in Utrecht. De Jager verzorgt het vervoer over de weg van diverse producten van een heel aantal cliënten. Mevrouw de Vries rijdt een aantal vaste routes:

Route 1:
Van Utrecht naar Parijs, Frankrijk en vice versa;

Route 2:

Van Utrecht naar Kopenhagen, Denemarken, alwaar ze een vracht aflevert, om vervolgens naar Oslo, Noorwegen door te rijden en daar de rest van de vracht af te leveren (en vice versa).

De Jager heeft voorts geen vaste inrichting in andere landen.

Fiscaal inwonerschap

Om een complete uitwerking van bovenstaande problematiek te geven, dienen we te beginnen bij de nationale wet. Het fiscaal inwonerschap wordt bepaald naar de omstandigheden van het geval op grond van artikel 4 AWR. Uit jurisprudentie blijkt dat er gekeken moet worden naar waar de duurzame levensbelangen zijn gelegen⁴. Voor dit voorbeeld nemen we aan dat mevrouw de Vries als fiscaal inwoner van Nederland wordt aangemerkt.

OESO-modelverdrag

Mevrouw de Vries is in dienstbetrekking bij De Jager International Transport B.V. Op grond van de hoofdregel van artikel 15 OESO-modelverdrag (niet-zelfstandige arbeid) is in beginsel het woonland van de werknemer heffingsbevoegd,

tenzij de dienstbetrekking in het werkland wordt uitgeoefend. Als het werkland het salaris in de heffing mag betrekken, dan mag het woonland deze inkomsten alsnog in de heffingsgrondslag betrekken, maar moet het woonland wel op grond van artikel 23A een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verlenen.

De dienstbetrekking wordt geacht in het werkland te zijn uitgeoefend, wanneer de werknemer fysiek aanwezig is in het werkland wanneer de werkzaamheden worden uitgeoefend.

In bovenstaande casus wordt de dienstbetrekking zowel in Nederland, Frankrijk, Denemarken als Noorwegen uitgeoefend, maar ook in alle tussenliggende landen die op de routes liggen zoals bijvoorbeeld België en Duitsland. Dit betekent dat op basis van artikel 15, eerste lid van het OESO-modelverdrag alle landen waar mevrouw de Vries doorheen rijdt in beginsel een heffingsrecht hebben en wel op dát deel van de vergoeding dat toerekenbaar is aan de werkzaamheden die aldaar worden uitgeoefend.

Het tweede lid van artikel 15 OESO-modelverdrag vormt een uitzondering op het eerste lid. De heffing is toch toegewezen aan het woonland mits:

- Er minder dan 183 dagen in een periode van 12 maanden⁵ in het werkland wordt verbleven; en
- De vergoeding wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
- De vergoeding niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft.

In het derde lid van artikel 15 is een uitzondering opgenomen voor werkzaamheden in het internationaal verkeer. Hierin is opgenomen dat beloningen voor werkzaamheden aan boord van een schip of vliegtuig, geëxploiteerd in het internationaal verkeer, zijn belast in het woonland van de werknemer. De definitie van het begrip "internationaal verkeer" is in artikel 3 lid 1 sub e van het OESO-modelverdrag gedefinieerd.

Het begrip betekent vrij vertaald: elk vervoer per schip of vliegtuig, behalve wanneer:

1. Het schip of vliegtuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen binnen een verdragsluitende staat (hiervan is sprake

wanneer het punt van vertrek en het eindpunt beiden in deze staat zijn gelegen en er geen tussenstop wordt gemaakt in een derde staat); en

2. De onderneming die het schip of vliegtuig exploiteert geen onderneming van die staat is.

Ook in het bijbehorende OESO-commentaar op artikel 3 wordt het begrip beperkt tot werkzaamheden aan boord van een vliegtuig of schip en het vliegtuig- of schepentransport. De meeste Nederlandse belastingverdragen zijn min of meer in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, waarbij het OESO-commentaar in beginsel leidend is bij de uitleg van een verdragsdefinitie.

Op grond van artikel 15 OESO-modelverdrag kunnen we dus de conclusie trekken dat de heffing over het salaris van mevrouw de Vries toekomt aan Nederland. De werkgever van mevrouw de Vries is gevestigd in Nederland, zij zal in geen van de landen meer dan 183 dagen in een periode van 12 maanden fysiek verblijven en de vergoeding komt niet ten laste van een werkgever of een vaste inrichting van De Jager in het werkland. De heffing over het totale salaris is dan toegewezen aan het woonland, Nederland, ongeacht welke route ze rijdt.

Indien de andere landen zichzelf op grond van nationale wetgeving ook een heffingsrecht voorbehouden, zullen zij zich op grond van het verdrag moeten terugtrekken.

Tot zover is er dus op het gebied van dubbele belastingheffing ogenschijnlijk niet zoveel aan de hand.

Voorbeeld 2

Indien mevrouw de Vries piloot zou zijn op een transportvliegtuig bij een in Nederland gevestigde werkgever en zij dezelfde routes zou vliegen, zou de heffing eveneens alleen aan Nederland zijn toegewezen.

Op grond van artikel 15 lid 3 OESO-modelverdrag immers, wordt de heffing over de vergoeding die mevrouw de Vries verkrijgt met haar werkzaamheden als piloot aan boord van een vliegtuig aan het woonland toegewezen. Ook hier zal potentiële dubbele belasting op grond van artikel 23A OESO-modelverdrag worden voorkomen.

De praktische uitkomst is bij beide voorbeelden hetzelfde.

Voorbeeld 3

Wanneer mevrouw de Vries dezelfde routes zou rijden als in voorbeeld 1, maar dat nu in dienstbetrekking bij een in Noorwegen gevestigde werkgever doet, wijzigt de situatie, in ieder geval wat betreft de route naar Noorwegen. De beloning ter zake van de werkzaamheden die in Noorwegen worden verricht, komt nu ten laste van een in Noorwegen gevestigde werkgever, als gevolg waarvan Noorwegen mag heffen over dat gedeelte van het salaris dat toerekenbaar is aan de in Noorwegen verrichtte werkzaamheden. Nederland mag dan nog steeds de gehele beloning van mevrouw de Vries in de belastinggrondslag (inkomstenbelasting) begrijpen, maar dient wel een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen voor dat gedeelte van het salaris dat door Noorwegen in de heffing betrokken mag worden.

Voorbeeld 4

Indien mevrouw de Vries wederom piloot zou zijn op een transportvliegtuig bij een in Noorwegen gevestigde werkgever en zij wederom dezelfde routes zou vliegen, zou de heffing in dit geval toch alleen aan Nederland zijn toegewezen.

Op grond van artikel 15 lid 3 OESO-modelverdrag immers, wordt de heffing over de vergoeding die mevrouw de Vries verkrijgt met haar werkzaamheden als piloot aan boord van een vliegtuig aan het woonland toegewezen, óók als de werkgever in een ander land gevestigd is.

Het kan dus voor de belastingheffing van salarissen nogal een verschil uitmaken of het transport van goederen over de weg of aan boord van een vliegtuig of schip plaatsvindt. Wanneer het vervoer over de weg plaatsvindt, is een gedeelte van het salaris ter belastingheffing aan Noorwegen toegewezen, terwijl het volledige salaris ter belastingheffing aan Nederland is toegewezen wanneer het transport per schip of per vliegtuig plaatsvindt⁶.

Dubbele belasting?

De situatie waar Kamerlid Ladders (VD) vragen over stelde, was een situatie waarin er sprake was van dubbele belastingheffing en lange overlegprocedures. De oorzaak voor de dubbele belasting is voor de desbetreffende gezinnen gelegen in de situatie dat zowel Nederland als Noorwegen belasting wil heffen over werkzaamheden die

worden verricht in de landen die op de route liggen die dagelijks wordt bereden. Hieronder zullen we de situatie uitwerken en bekijken waar mogelijke knelpunten zitten. We houden mevrouw de Vries, werkzaam voor een Noorse werkgever, als voorbeeld aan.

Fiscaal inwonerschap – knelpunt?

Een van de potentiële knelpunten zit in het fiscale inwonerschap van mevrouw de Vries. Als Nederland haar aanmerkt als fiscaal inwoner van Nederland op grond van artikel 4 AWR, hoeft dit niet te betekenen dat Noorwegen haar niet óók aanmerkt als fiscaal inwoner op grond van haar nationale wetgeving.

Indien beide landen mevrouw de Vries tot fiscaal inwoner rekenen, zal op grond van artikel 15 lid 1 OESO-modelverdrag zowel Noorwegen als Nederland het heffingsrecht toebedeeld krijgen over tenminste een deel van de verkregen vergoeding uit dienstbetrekking van mevrouw de Vries. Nederland zal volgens haar standpunt in beginsel het heffingsrecht toebedeeld krijgen over alle werkzaamheden die niet in Noorwegen worden verricht, terwijl Noorwegen volgens haar standpunt - mevrouw de Vries is inwoner van Noorwegen - het heffingsrecht toebedeeld krijgt over alle werkzaamheden van mevrouw de Vries.

Het kamerlid Ladders vraagt de staatssecretaris of hij voornemens is om internationaal opererende vrachtwagenchauffeurs onder de werking te brengen van artikel 13a van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting en van de desbetreffende artikelen in de verschillende belastingverdragen. Zo de staatssecretaris dit al zou overwegen en hiertoe in staat zou zijn, zou deze benaderingswijze geen oplossing voor het bovengenoemde probleem zijn. Ook piloten kunnen immers in de situatie terecht komen dat zij zowel voor Nederlandse als – in dit geval – voor Noorse belastingdoeleinden als inwoner van het desbetreffende land worden aangemerkt, als gevolg waarvan beide landen zich het heffingsrecht over het salaris zullen willen toebedelen.

De potentiële dubbele belastingheffing op basis van een dubbele woonplaats moet op grond van artikel 4 OESO-modelverdrag voorkomen worden, de zogenoemde 'tie-breaker rule'. Artikel 4 lid 2 bevat onder de sub leden a tot en met d regels om te bepalen welke staat als

woonstaat moet worden beschouwd. In een uiterst geval moeten de beiden staten via een onderlinge overlegprocedure uitmaken in welke staat mevrouw de Vries geacht wordt haar woonstaat te hebben. De oplossing die mevrouw Lodders aandraagt, draagt derhalve niet bij aan het oplossen van het fiscale knelpunt dat beide landen een persoon als fiscaal inwoner van hun land beschouwen. Het verdrag biedt hier al een oplossing voor. Dat deze oplossing in de praktijk vaak niet goed blijkt te werken vanwege het feit dat deze procedures ontzettend traag gaan, is helaas niet weg te nemen met het in het leven roepen van een met een voor piloten vergelijkbare bepaling voor vrachtwagenchauffeurs.

Administratie

Het volgende potentiële knelpunt zit in de relatief zware administratieve last van de internationaal opererende vrachtwagenchauffeurs.

In de situatie dat mevrouw de Vries in dienstbetrekking van een in Noorwegen gevestigde werkgever werkt, mag Noorwegen over een gedeelte van haar salaris heffen. De beloning ter zake van de werkzaamheden die in Noorwegen worden verricht, komt ten laste van een in Noorwegen gevestigde werkgever. Nederland mag dan nog steeds de gehele beloning in de belastinggrondslag begrijpen, maar dient wel een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen voor dat gedeelte van haar salaris, dat toerekenbaar is aan in Noorwegen verrichte werkzaamheden.

Dat betekent voor mevrouw de Vries dat zij moet gaan bijhouden wanneer zij in en buiten Noorwegen werkzaam is. In dat geval komt ook meteen de vraag op hoe bepaald moet worden of een werkdag als een Noorse werkdag moet worden gekwalificeerd en hoe het salaris aan die Noorse werkdagen gealloceerd moet worden. Het is vanzelfsprekend dat mevrouw de Vries er andere werkuren op nahoudt dan een werknemer die een reguliere kantoorbaan heeft. Zij rijdt wellicht om 23:00 's avonds de Noorse grens over, om vervolgens om 01:00 een rustperiode in te lassen, om om 08:00 weer de weg op te gaan, om vervolgens om 12:00 bij haar klant aan te komen en meteen weer terug te rijden, waarna zij om 20:00 weer de Noorse grens passeert. Het lijkt geen twijfel dat het – ondanks allerlei registratieapparatuur die mogelijk aan boord is – geen sinecure is om te registreren wat Noorse

en niet-Noorse werkdagen zijn, terwijl er aan beide landen een sluitende administratie moet worden overlegd.

De vraag is of de Noorse werkgever aan de bron, in de Noorse loonadministratie, rekening kan en wil houden met het feit dat mevrouw de Vries slechts beperkt belastingplichtig is in Noorwegen. Zij zal voorts zowel in Nederland als in Noorwegen een aangifte inkomstenbelasting moeten indienen en als de Noorse werkgever op het hele salaris Noorse belastingheffing inhoudt, dan is het maar de vraag of het teveel ingehouden bedrag op tijd terugkomt om de in Nederland verschuldigde belasting op tijd te kunnen betalen.

Al met al draagt mevrouw de Vries (en/of haar werkgever) een behoorlijke administratieve last en dient er het nodige georganiseerd te worden om in beide landen aan de fiscale verplichtingen te voldoen. Veelal is voor het administratief op orde brengen van deze situatie het raadplegen van een ter zake deskundige belastingadviseur in beide landen noodzakelijk. Dit brengt ook nog eens financiële lasten met zich mee.

Voor internationaal transport bij zee- en luchtvaart is er echter geen sprake van een zware administratieve last. Als het fiscaal inwonerschap voor beide partijen duidelijk is, krijgt op grond van het derde lid het woonland de heffingsrechten over de volledige vergoeding toebedeeld.

Conclusie

Het mag duidelijk zijn dat op papier alles in kannen en kruiken lijkt te zijn en er ogenschijnlijk geen problemen zijn met dubbele belastingheffing. De vragen die het kamerlid Lodders stelt, lijken dan ook overbodig. De staatssecretaris antwoordt dat uit de praktijk blijkt dat de algemene regels voor de toewijzing van heffingsbevoegdheden over het algemeen ook goed werken voor internationaal opererende vrachtwagenchauffeurs. Immers, in de verdragen die Nederland heeft gesloten en in het Bvdb 2001 zijn voor beide groepen werknemers, (vrachtwagen-)chauffeurs enerzijds en scheep- en luchtvaartpersoneel anderzijds, in algemene of specifieke bepalingen opgenomen die het ontstaan van dubbele belasting moeten voorkomen. Helaas is de praktijk weerbarstig en blijken er interpretatieverschillen te zijn, waardoor een werknemer

soms als fiscaal inwoner van twee landen wordt beschouwd. Het verdrag biedt wel degelijk op papier soelaas, maar de procedures kunnen zeer lang zijn en het moge duidelijk zijn dat ook het tijdelijk hebben van problemen van dubbele belastingheffing voor enorme financiële problemen voor de betrokken werknemers kan zorgen. Wat dat betreft kunnen wij ons dan ook vinden dat de staatssecretaris niet van plan is – zo hij hiertoe in staat zou kunnen zijn – de door het kamerlid Lodders gewenste uitbreiding van de definitie van “internationaal verkeer” op te volgen. Deze gewenste uitbreiding zal dat probleem niet oplossen. De oplossing zal eerder gevonden moeten worden in de op 16 juli 2019 ingetreden Wet fiscale arbitrage, op grond waarvan belanghebbenden een onafhankelijke arbitragecommissie kunnen afdwingen om geschillen over dubbele belastingheffing in de Europese Unie binnen een bepaalde termijn opgelost te krijgen. De termijnen die gesteld zijn, zijn echter lang en bieden voor een individu die met dubbele belastingheffing wordt geconfronteerd naar onze mening geen echte oplossing. Vrijwel niemand is financieel gezien in staat om een aantal jaar met dubbele belastingheffing geconfronteerd te worden. De praktijk zal moeten gaan uitwijzen hoe lang de lidstaten erover zullen doen om de geschillen hierover te beslechten.

De uitbreiding van de reikwijdte van het derde lid naar internationale vrachtwagenchauffeurs zou wel een belangrijk administratief knelpunt kunnen oplossen, namelijk het niet meer hoeven bijhouden waar men wanneer gereden heeft en dat men moet organiseren in twee landen belasting te betalen, zonder dat daarbij (tijdelijke) dubbele belastingheffing optreedt. De beweegreden van de staatssecretaris om het internationaal wegtransport niet onder het begrip ‘internationaal verkeer’ in de belastingverdragen te scharen vinden wij echter wel valide. Vrijwel alle belastingverdragen die Nederland heeft gesloten zijn in overeenstemming met het OESO-modelverdrag en een verdragspartner zal

een afwijkende interpretatie daarom inderdaad niet snel accepteren.⁷

Wat dat betreft vinden wij het aan te raden dat er op korte termijn een visie ontwikkeld gaat worden, waar bij dit soort mobiele werknemers tegemoet worden gekomen in hun administratieve lasten. Deze last moet niet onderschat moet worden. De oplossing die de staatssecretaris biedt in zijn beantwoording van de vragen, is slechts een oplossing voor een aantal individuen. Wij kunnen ons niet voorstellen dat de toezegging dat “de gemandateerde behandelaars van deze dossiers zich zullen inzetten om op korte termijn met hun Noorse collega’s een overleg te voeren” voor iedere vrachtwagenchauffeur bedoeld is die met deze problematiek te maken heeft. Niet iedereen zal immers uitgenodigd worden om hun problematiek te bespreken op het ministerie van Financiën.

Noten:

1. Werkzaam voor SAS for expats/HBK belastingadviseurs.
2. Kamerstukken II, 2018/19, 2967
3. We behandelen hier een voorbeeld waarbij we ervan uitgaan dat artikel 15 van het OESO-Modelverdrag van toepassing is. Het derde lid van dit artikel heeft min of meer dezelfde strekking als artikel 13a Bvdb 2001. Met betrekking tot de definitie “internationaal verkeer” wordt zowel in artikel 13a Bvdb 2001 als in vrijwel alle Nederlandse belastingverdragen aangesloten bij internationaal gebruikelijke regels die voorzien in een bijzondere heffingsregel voor arbeidsinkomsten van bemanningsleden die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een zee- of een luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd.
4. Zie onder andere Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch 22-03-2019, 18/00078 en 18/00079, ECLI:NL:GHSHE:2019:1138, FutD 2019-2514.
5. Of belastingjaar of kalenderjaar; een en ander afhankelijk van het desbetreffende verdrag.
6. Het vervoer van goederen over het spoor volgt dezelfde regels als het vervoer van goederen over de weg. Ook voor treinpersoneel zijn er geen aparte bepalingen opgenomen in het Bvdb 2001 of OESO-Modelverdrag.
7. De sociale zekerheidspositie van de vrachtwagenchauffeur is in dit artikel niet aan de orde geweest. In het kort gezegd is in EU-situaties de Nederlandse sociale zekerheidswetgeving van toepassing wanneer de werknemer in dienst is van een in Nederland gevestigde werkgever en in het behandelde voorbeeld in Noorwegen wanneer niet tenminste 25% van de werkzaamheden in Nederland worden verricht. Het vaststellen van de sociale zekerheidspositie van deze werknemers maakt het geheel nog complexer, want ook hier dient weer rekening te worden gehouden met hoeveel dagen de werknemer waar werkt. Zou er een visie ontwikkeld worden, dan dient de sociale zekerheidspositie naar onze mening eveneens meegenomen te worden.